

加算税強化の潮流と書面添付制度への期待

臼 倉 真 純

はじめに

- I 加算税制度改正の概要
- II 加算税制度の趣旨
- III 書面添付制度

はじめに

平成28年度税制改正の一環として、大別して2つの加算税強化の制度改正が行われることとなった。すなわち、1つは、調査の事前通知後の申告書提出にかかる加算税の見直しであり、もう1つは、期限後申告ないし隠蔽・仮装を繰り返す場合の加算措置の創設である。平成28年度税制改正では、消費税の軽減税率導入の有無が大変注目されていたところでもあり、また法人税の実効税率の早期引き下げなど、インパクトのある改正が多かったようにも思われる。そうした中、納税環境整備のため改正されたものが、上記の加算税制度の見直しと創設である。

申告期限までに適切な申告をしている納税者からすれば、加算税制度の改正は他の改正事項に比して霞んでしまうくらいも否めないが、わが国が採用する申告納税制度を維持するため、加算税制度には非常に大きな意義があると考ええる。

他方で、近年、税務調査の数は全体的に減少傾向にあるといわれているが、今後、申告に疑義があると思われる納税者に特に比重を置き税務調査が進められていくものと仮定すれば、当初申告のコンプライアンスの向上は、

今日以上に重要なものとなっていくであろう。

なお、かかる申告の疑義について、調査の事前通知前に税理士から税務当局に対して意見陳述を認める制度として書面添付制度があるが（税理士法33の2、35）、平成13年の税理士法改正により変更が加えられた税理士の「権利」たる同制度は、当初申告のコンプライアンス向上に資するものとしてその利用が促進されるべきではないかと考えている。

本稿では、加算税制度の趣旨や現行制度を確認したうえで、申告納税制度を支えるものとして税理士の権利である書面添付制度について検討を試みたい。

I 加算税制度改正の概要

1 事前通知後の申告書提出にかかる加算税制度の改正

(1) 過少申告加算税の改正

平成28年度税制改正では注目すべき多くの改正ポイントが存在するが、納税環境整備の一環としてなされた加算税制度の大幅な改正も看過できない。上述のとおり、加算税制度の改正としては大別して2つの改正が行われたが、はじめに、調査の事前通知後の申告書提出にかかる加算税制度の改正から確認したい。⁽¹⁾

まず、過少申告加算税について定めた国税通則法65条の改正を確認すると次のようになる（下線筆者加筆）。

国税通則法65条《過少申告加算税》

期限内申告書…が提出された場合…において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき第三十五条第二項《期限後申告等による納付》の規定により納付すべき税額に百分の十の割合（修正申告書の提出が、その申告に係る国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは、百分の五の割合）を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する。

5 第一項の規定は、修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調

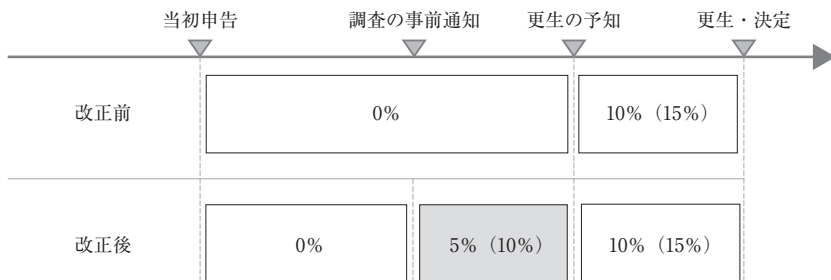
査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合において、その申告に係る国税についての調査に係る第七十四条の九第一項第四号及び第五号《納税義務者に対する調査の事前通知等》に掲げる事項その他政令で定める事項の通知（…「調査通知」という。）がある前に行われたものであるときは、適用しない。

従前、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があったときは、その修正申告等に基づき納付すべき税額の10%の割合の過少申告加算税（期限内申告税額と50万円のいずれか多い金額を超える部分は15%）を課するとしつつも、それが更正を予知してなされたものでない修正申告の場合には、過少申告加算税は賦課されないものとされていた。

しかしながら、この度の改正により、期限内申告書が提出された場合において、調査の事前通知後かつ更正の予知前までになされた修正申告については新たに5%の割合の過少申告加算税（期限内申告税額と50万円のいずれか多い金額を超える部分は10%）を賦課することとされた【図1参照】。

かかる改正背景について、平成28年税制改正大綱は「当初申告のコンプライアンスを高める観点から」と簡潔に述べているに過ぎないが、この点、例えば、関税・外国為替等審議会関税分科会では、「国税においては、税務署長等が納税者に対して調査の事前通知を行った直後に当該納税者が多額の修

【図1】 過少申告加算税の改正



正申告を行い、過少申告加算税又は無申告加算税の賦課を回避していると疑われる事例が顕著となっていることを踏まえ、当初申告のコンプライアンスを高める観点から、調査の事前通知の連絡から納税者が更正があるべきことを予知したときまでの期間については、新たな加算税…の対象とすることを検討している⁽³⁾」旨に触れている。また、同様の趣旨のものとして、「調査の事前通知（通則法74の9）を受けた後で、調査開始前に修正申告又は期限後申告をした場合には、…加算税の不適用ないし軽減措置は適用されるので、事前に修正申告又は期限後申告書を用意しておいて調査の事前通知があった後直ちにこれらの申告書を提出することにより不当に加算税を免れる悪質な事例が散見されていた⁽⁴⁾⁽⁵⁾」といった指摘もある。これらの事例が実際にどの程度頻発していたのかといった確かな数字は判然とせず、また一概に「悪質」や「不当」の有無に対する評価を下すこともできないが、少なくとも税制改正大綱が示すように、「当初申告のコンプライアンスを高める観点から」、本改正に至ったことは事実である。要するに、調査通知後の修正申告に対する過少申告加算税を強化することで、当初申告の適正性担保が期待されているものと解される。

(2) 無申告加算税の改正

なお、過少申告加算税の改正とともに、無申告加算税についても類似の加重措置が設けられている（通法66①⑥）。すなわち、調査の事前通知後かつ更正の予知前までになされた期限後申告にかかる加算税割合については、従来5%だったところ、10%の割合の無申告加算税（50万円を超える部分は15%）を賦課することとされた。

2 期限後申告ないし隠蔽・仮装を繰り返す場合の加算措置の創設

(1) 概説

次にもう一つの改正事項である、期限後申告ないし隠蔽・仮装を繰り返す場合の加算措置の創設についても簡潔に確認しておきたい⁽⁶⁾。

従来、無申告加算税及び重加算税に係る納付すべき税額に対する加算税の

賦課割合は、申告期限の途過や隠蔽・仮装が行われた回数に関係なく一律に定められていた。そのため、意図的にそうした申告期限の途過や隠蔽・仮装を繰り返す者に対する抑止効果は限定的である旨が問題視されていたところである。⁽⁷⁾そこで、こうした申告期限の途過や隠蔽・仮装といった、いわば租税の公平を逸するような行為を防ぎ、当初申告のコンプライアンスを高める観点から、⁽⁸⁾今般の改正において、過去5年以内に無申告加算税又は重加算税を課された者が、再度申告期限の途過や隠蔽・仮装に基づく修正申告書の提出等を行った場合、加算税を10%加算する措置を講ずることとされたものである。

(2) 無申告加算税の改正

上記の観点から、無申告加算税については、国税通則法66条4項が新設されることとなった。

国税通則法66条《無申告加算税》

4 第1項の規定に該当する場合（同項ただし書若しくは第7項の規定の適用がある場合又は期限後申告書若しくは第1項第2号の修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正又は決定があるべきことを予知してされたものでない場合を除く。）において、その期限後申告書若しくは修正申告書の提出又は更正若しくは決定があった日の前日から起算して5年前の日までの間に、その申告又は更正若しくは決定に係る国税の属する税目について、無申告加算税（期限後申告書又は同号の修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正又は決定があるべきことを予知してされたものでない場合において課されたものを除く。）又は重加算税（第68条第4項《重加算税》において「無申告加算税等」という。）を課されたことがあるときは、第1項の無申告加算税の額は、同項及び第2項の規定にかかわらず、これらの規定により計算した金額に、第1項に規定する納付すべき税額に百分の十の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする。

期限後申告等があった場合においても、期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる場合や、期限内申告書を提出する意思があったものと認められる等一定の要件を満たす場合には無申告加算税は賦課されないため、この度の改正の影響を受けることはない（通法66①ただし書、66⑥）。また、これら正当な理由等に該当しない場合においても、かかる期限後申告が更正又は決定があるべきことを予知してされたものでない場合には、この度の加重措置の対象にはならない。したがって、税務調査により無申告加算税（又は次に述べる隠蔽・仮装の事実に基づく処分）が課される場合に限り、加重措置の対象となる可能性があるのであって、更正の予知前に、いわば自主的に行われる期限後申告への対応措置ではない。

すなわち、更正の予知後に期限後申告書の提出や決定等がなされた場合であって、かつ、過去5年の間に、かかる税目において、無申告加算税（調査に基づく更正の予知によるものに限る。）又は重加算税を課されたことがあるときに加重措置を受けることになる。この場合、無申告加算税の額は、従来率により計算した金額に、更に納付すべき税額の10%を加算した金額とされるため、本来15%（50万円を超える部分は20%）である部分が、25%（50万円を超える部分は30%）として計算されることになる。

（3）重加算税の改正

無申告加算税と同じく、この度の改正で国税通則法68条4項も新設されている。同改正は、租税の公平負担を逸脱する行為を防ぐものであるから、上記の無申告加算税のみならず、隠蔽・仮装を繰り返す者への重加算税も加重の対象とされたことは当然といえよう。

すなわち、重加算税を課された者が、過去5年以内に、その税目で税務調査に基づく無申告加算税又は重加算税を課されている場合には、更に10%の加重措置を受けることになる。従来、過少申告加算税及び不納付加算税に代えて課される重加算税は、基礎となるべき税額の35%の割合によることとされ、また無申告加算税に代えて課される重加算税は40%の割合によることとされていたところ、上記規定に該当する場合には、前者については45%、後

者については50%の割合によって計算されることになる。

3 小括

このように、この度の改正で加算税制度が強化されたことが理解できる。当初申告のコンプライアンスを高める趣旨と説明されているとおり、調査の事前通知後になされた修正申告等については原則として過少申告加算税が課されることとなり、同様に無申告加算税の賦課割合も加重されている。また、短期間のうちに期限後申告ないし隠蔽・仮装を繰り返す者についても、無申告加算税および重加算税の大幅な加重措置が設けられているのである。

II 加算税制度の趣旨

1 申告納税制度と加算税制度

我が国の租税法は、その大部分において申告納税制度を採用し、第一義的に納税者による税額の確定を求め、必要に応じて、第二義的に税務当局による是正の機会⁽⁹⁾を設ける制度を構築している。この点、申告納税制度は民主主義および国民主権と極めて結びつきの深い制度であるといえよう。例えば、松沢智教授は、「憲法は国民が主権者であることを宣言しているのであるから（憲法前文）、主権者である納税者たる国民は、自発的な納税申告によって、国家又は地方公共団体という団体の維持・存続、並びに活動に必要な費用を自ら支弁」すべきであるとされ、「理論的には国家の命令によって税を負担させられるのではないし、国家と国民との合意で負担するものでもない。民主主義政治体制の国家のもとでは、自費は自弁すると考えるのが本質であり、従って、申告納税制度の確立の理念は、国民主権主義と深く結びついているのである。」と述べられる⁽¹⁰⁾。このように、申告納税制度を採用する我が国においては、まず納税者たる国民の自発的な申告納税を第一と捉えるべきであって、国や税務当局の是正の機会、すなわち調査等を通じた課税の公平の実現は第二義的な位置づけであると理解すべきと考える。

しかしながら、申告行為が個々の納税者に委ねられている以上、申告内容

の適正性を担保するための仕組みが自ずと必要となろう。この仕組みとして、青色申告制度のような「アメ」が用意されている一方、「ムチ」としての加算税が用意されてきたように思われる。

金子宏教授は、加算税制度について、「加算税は、申告納税制度および徴収納付制度…の定着と発展を図るため、申告義務および徴収納付義務が適正に履行されない場合に課される附帯税である」とし、申告納税制度が民主的租税制度の一環として重要な意味をもっているとされた上で、「申告義務および徴収納付義務の違反に対して特別の経済的負担を課すことによって、それらの義務の履行の確保を図り、ひいてはこれらの制度の定着を促進しようとしたのが、加算税の制度である」と説明されている⁽¹¹⁾。このように、加算税制度とは、申告納税制度の定着のため、自らの義務を果たさない納税者に対して課される経済的負担であると整理することができよう。酒井克彦教授は、「申告納税制度のもとにおいて、適正な申告と納税が確保されるためには、納税者の間で課税が適正・公平に行われているという信頼が確保され、正しい申告と納税を行う意欲が堅持されていくことが不可欠となる」と説明される⁽¹²⁾が、申告納税制度の維持のために納税者間での信頼が不可欠である点に鑑みれば、加算税制度は、法を正しく遵守した納税者と、適切に納税義務を果たさなかった者との均衡を図るための役割を有しているといえよう。

このように、加算税とは、法定期限内における適正な申告や納付を担保するため、法を遵守し正しく申告納税した者とのバランスを考慮し、義務に違反した者に対して課される経済的負担であると解される。

なお、最高裁判平成18年4月25日第三小法廷判決（判時1939号17頁）は、「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。」と過少申告加算税の意義を示している⁽¹³⁾。

2 加算税制度強化の是非

平成28年度税制改正により、調査の事前通知後かつ更正の予知前の間になされた修正申告については、原則として過少申告加算税が賦課されることとなった。この点、改正前は、国税通則法66条5項が、「修正申告書の提出があった場合において、その提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは、適用しない。」としていたとおり、調査の事前通知後であっても、更正の予知前までになされる修正申告であれば過少申告加算税は課されないものとされていたのである。当初申告のコンプライアンスを高める観点から、この度の改正がなされたとされているが、同改正については賛否が分かれるものと思われる。

例えば、上西左大信氏は、「事前通知の後、更正予知があるまでの間は、過少申告加算税及び無申告加算税が課されないことに着目して、当初申告において過少申告を行っていたり、無申告を選択したりする事例…に対応することは当然であり、事前通知後に多額の修正申告又は期限後申告を行う者を保護する必要は全くない。」とされ、この度の改正に賛同される。⁽¹⁴⁾ また上西氏は「当初申告のコンプライアンスを一層高めるためにも、各段階における加算税の割合を引き上げる方向で検討すべきである。」と今後の期待を述べられる。⁽¹⁵⁾

このような加算税強化賛成派の目線は、おそらく加算税を「ムチ」として位置づけ、加算税のペナルティ的側面に期待を寄せた考え方であると思われる。もっとも、事前通知後の修正申告における税額が高額であるか否かといった問題は一先ず措いておいたとしても、たしかに、加算税の意義をペナルティに見出すのであれば、この度の改正は妥当なものと解されることになるだろう。

他方で、申告納税制度の本来の趣旨、すなわち、納税者の自主的な申告の推進という立場によれば、反対意見も生じてくるのではなかろうか。申告納税制度においては、何も当初申告の適正性だけが全てというわけではないと解される。当初申告の適正性の維持・向上はもちろんのことではあるが、当

初申告に限らず、申告に誤りがあった場合の自主的是正の途を開放し、用意しておくことこそ申告納税制度の本来の趣旨に合致するのではないかとも思われるのである。この点、酒井克彦教授は、「平成28年度税制改正が採用した事前通知後の加算税制度には疑問が残る。」として反対意見を述べられ、その理由として、「近時の改正がむしろ、調査の事前通知を受けてしまったがために加算税が課されるということになり、そのことが自ら修正申告を行うことをためらわせる結果となるとすれば、自主的是正の奨励という本来の制度趣旨を失わせることにもなり得るとの不安を払拭できない」とされ⁽¹⁶⁾、申告納税制度のあるべき姿を踏まえ加算税強化の方向に反対の立場を示されている。たしかに、加算税制度とは、申告納税制度を維持するための制度の一つであるという点に鑑みれば、自主的是正を委縮させるような、加算税強化の方向性には一定の制限をかけることが適切であると解しておきたい。

このように考えると、加算税のうち、少なくとも過少申告加算税のこれ以上の強化は妥当ではないように思われる。過少申告加算税もペナルティ側面を有していると解されることを完全には否定しないものの、あくまでも過少申告加算税に期待される役割は、適切に申告納税した者との均衡を保つことであって、むやみな賦課割合の引き上げはそうした均衡を逆に損ないかねないのではなかろうか。

ペナルティとしての観点からは、過少申告加算税に代えて課されることとされている重加算税の方が近いものがあると解され、加算税の「ムチ」としての役割は、重加算税のあり方として検討していくべき事項ではないかと考える。なお、私見としては、この度の加算税改正のうち、期限後申告ないし隠蔽・仮装を繰り返す場合の加算措置の創設については賛成である。したがって、過少申告加算税を一律に引き上げる方向性を検討するよりは、かかる改正のように、繰り返しの違反者に対してペナルティを課するような仕組みを構築していく方が望ましいと考えている。例えば、今回の改正で着目された税務調査の事前通知直後に修正申告を繰り返す者などに特にターゲットを絞ることで、積極的に自主是正を行おうとする納税者が過少申告加算税の賦

課を恐れるあまり委縮してしまうリスクを軽減することができるのではなかろうか。

Ⅲ 書面添付制度

平成23年12月の国税通則法改正の影響を受け、税務調査件数は減少傾向にあるといわれている。たしかに、法人税の調査件数に限ってみても、平成23年度の調査件数は129千件だったところ、翌平成24年度は93千件、平成25年度は91千件へと減少している⁽¹⁷⁾。税務当局の限られた人的資源を考慮すれば、自ずと選択と集中が図られることになるものと思われるが、この点について川北力教授は「税務調査は調査必要度の高い特定の分野・納税者に重点化する一方、税務行政全体として、一般の納税者とのコミュニケーションを重視した、非違発生 of 未然防止のための総合的な施策の展開に力を入れるべきだろう。」と述べられる⁽¹⁸⁾。こうした状況下において、国税庁も「限られた人員等の中で適正かつ公平な課税が図られるよう、実地調査以外にも納税者の自発的な納税義務の履行を確保するための多様な取組を進めるなど、事案に応じたメリハリのある効果的・効率的な事務運営を心掛け…具体的には、納税者の申告前の自己点検の支援や、書面でのお尋ねなどによる申告についての自主的見直しの呼びかけ、税理士会や関係民間団体との協調などの多様な手法を用いて、幅広い納税者に自発的な適正申告を促す取組を充実させています。」と発表している⁽¹⁹⁾。

ここで、「税理士会との協調」とされているとおり、申告納税制度の維持発展のためには税理士の存在が不可欠であると思われる。税理士と顧客間の法律関係は、一般的に委任関係にあると解されているが、納税者である顧客の依頼に応じて、税理士は税務に関する専門家として、納税義務の適正な実現を図ることを使命とし、租税に関する代理その他の行為を行う（税理士法1）。この点、清永敬次教授は、「税理士は、その従事する業務の性格からして、税法の正しい実現のために重要な役割を果たすことができる。」と税理士の役割を述べられる⁽²¹⁾が、主体的納税者が、自らの納税義務の適切な履行

のために、税理士を選任し依頼するという点に鑑みれば、税理士は申告納税制度を維持するための重要な基盤の一つであるといえよう。

税理士は、税理士法によって種々の権利義務を有しているが、これらの権利義務について金子宏教授は、「税理士が専門職業人であることに由来するものと、税理士が納税者の代理人であることに由来するものとがある。」とされ、⁽²²⁾ 2つの視角から大別される。金子教授の分類によれば、税理士法33条の2《計算事項、審査事項等を記載した書面の添付》が規定する「書面添付制度」や、同法35条《意見の聴取》などは後者に該当し、「依頼人である納税者の利益の保護を目的とする」ものと理解することができよう。⁽²³⁾

このように、税理士には、納税義務の適正な実現を図るという使命の下で、依頼人である納税者の利益保護も求められるわけであるが、以下では、この点に着目し、いわゆる書面添付制度を取りあげてみたい。税理士法33条の2において認められた税理士の「権利」である書面添付制度であるが、制度創設以来同制度の利用割合は低く、今日では、限られた場面においてしか利用されていない権利と化しているといわざるを得ない。しかしながら、申告納税制度の趣旨の下、当初申告のコンプライアンスの向上はもちろんのこと、自主是正の必要性が高まる中において、改めて同制度に注目すべきではないかと考える。そこで、本章では、同制度の創設および改正の経緯、制度の概要を整理し、今後書面添付制度へ求められる期待について検討してみた。

1 書面添付制度の変遷

(1) 昭和31年改正

書面添付制度の始まりは昭和31年の税理士法改正まで遡る。したがって、制度そのものの歴史は半世紀以上に渡るわけであるが、申告実務においてはほとんど登場しなかったといっても過言ではなく、制度として存在しつつも形骸化してしまったといわれることが多い。⁽²⁴⁾

書面添付制度は、昭和31年の税理士法改正により創設されたものである

が、同時に、更正前の意見聴取制度が創設されている。税理士への意見聴取について、税理士法はそれまで不服申立てに係る調査における意見聴取制度のみを規定していたが、同年の改正により更正前の意見聴取までその範囲が拡張されることとなった。書面添付制度は、税理士が、申告書の作成に関してどの程度内容を調査し作成したものであるかにつき、かかる責任の程度を明らかにし、租税専門家である税理士が計算、整理し、又は相談に応じた事項を記載した書面の添付を認めたものであり、租税行政庁もこれを尊重すべく、更正前の意見聴取制度を設けたものである。これにより、「税務行政の円滑化に資するとともに、税理士の地位の向上を図ることを目的としたもの」と⁽²⁵⁾とされている。このように、書面添付制度は、意見聴取制度と相俟って初めて効果を発揮するのであり、書面添付と意見聴取は両輪の関係にあるといえよう。

かかる点について、更正前に意見聴取する機会が設置されることは一見メリットのようにも思われるところ、更正処分前の税務調査に税理士も立合い、その際に税務当局と意見交換をしているのが通常であることを踏まえれば、実務上更正前の意見聴取制度に格別の意義を見出すことはできず、書面添付制度は全くといっていいほど定着しなかったといわれている。

(2) 昭和55年改正

昭和31年に創設された書面添付制度は、税理士自らが作成した申告書にかかる書面添付制度であったのに対し、昭和55年改正では「審査事項等を記載した書面の添付制度」が加えられた（税理士法33条の2②）。同制度は、他人の作成した申告書につき相談を受けて審査した場合において、当該申告書が租税法令に従って作成されていると認めたときに、審査した事項を記載した書面をその申告書に添付することができるとするものである。一般的に、税理士が作成した申告書を、別の税理士が審査するということは実務上想定しがたいため、同項の規定は、納税者自らが作成した申告書について税理士が審査した場合の書面添付であると解される^{(26) (27)}。また、同項の制定に伴い、意見聴取制度もかかる範囲まで拡張されている。

なお、昭和55年改正は、税理士法1条《税理士の使命》の改正を含む大がかりなものであり、同条は「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。」とされ、申告納税制度の理念にそうことが明確に謳われることとなった。

しかしながら、書面添付制度については、他人の作成した申告書までその範囲が広げられたものの、結局のところその実質はほとんど従来の制度と変わることはなかったため、制度の普及には全く貢献しなかったものと解される。

(3) 平成13年改正

書面添付制度は形骸化し、平成4年度においては全体で0.6%程度の普及実績だったとされている⁽²⁸⁾。その理由として、例えば次のようなところを挙げることができる。

- ① 税理士は税務調査の立会いを通じて意見を述べる事が可能であるため実益がない
- ② 税務調査で非違事項の指摘があった場合、課税実務上、修正申告の慫慂に应ずることも多く、そもそも更正処分に至らないケースが多い
- ③ 税理士の側から書面添付を行う顧問先と行わない顧問先を選別することで、顧問先との信頼関係を損なう懸念があること⁽²⁹⁾
- ④ 添付書面に虚偽記載があった場合、懲戒の対象となることや、またその責任⁽³⁰⁾だけが加重されるのではないかと不信感⁽³¹⁾
- ⑤ 添付書面により本来伝えたくない情報も税務当局に伝えることになり、税務調査の呼び水になるとの懸念があること⁽³²⁾⁽³³⁾

このように、種々の理由により書面添付制度はほとんど活用されることがなかったわけであるが、その理由の一つとして、やはり、更正前の意見聴取に存在意義を見出せなかったことは大きいと思われる。既述のとおり、書面

添付制度は意見聴取と相俟って効果を発揮するものであることからすれば、意見聴取にさほどの意味を見いだせない以上、わざわざ書面添付をする有効性はなかったといわざるを得ない。

そこで、平成13年改正において、意見聴取制度を大幅に変更し、税務調査の事前通知前に税理士に対して意見聴取を行わなければならないこととされ、意見聴取によって疑義が解消された場合には税務調査を行わないものと改められた。従来は更正前、すなわち税務調査の後に設けられていたに過ぎなかった意見聴取の「時点」であるが、平成13年改正により調査の事前通知前に大きく前倒しすることとし、現行法に至っている。

同年の改正については、実務会からも概ね好意的に受け止められていたものと思われる。例えば、宮口定雄氏は「この書面添付制度は、申告納税制度の理念にそって行動すべき使命をもつ税理士だけに認められた権利であり、積極的な活用が望まれている」とされ、大江晋也氏は、⁽³⁵⁾「税務調査の事前通知前に意見の聴取を求められることになったことは、税理士の社会的地位の向上につながると同時に税務行政の民主化に大きな前進の一步となったといえる」とされる。⁽³⁶⁾

以上のとおり、書面添付制度と意見聴取制度の変遷をまとめれば次のようになる。⁽³⁷⁾

	書面添付制度（33条の2）	意見聴取制度（35条）
昭和26年 税理士法制定	制度なし	不服申立てに係る調査における意見聴取制度
昭和31年改正	申告書の作成に関し、「計算し、整理し、又は相談に応じた事項を記載した書面」の創設	左記書面添付がある場合において、更正処分前の意見聴取制度を追加
昭和55年改正	他人が作成した申告書につき、「審査した事項を記載した書面」を追加	左記書面添付がある場合においても、更正処分前の意見聴取制度の適用を容認
平成13年改正	書式を改正するとともに、税理士法人制度等の創設に対応（軽微な改正）	書面添付があり、かつ、税務代理権限証書の提出がある場合に、税務調査の通知前の意見聴取制度を追加

(4) 現在の活用実態

もっとも、はじめに触れたとおり、平成13年改正により調査の事前通知前の意見聴取制度に変更が加えられたものの、今日における書面添付制度の活用実態はいまだ低いと評価せざるを得ない。

財務省の公表資料によれば、法人税においても約8%程度しか利用されておらず、相続税でも平成26年度にようやく10%を超えた程度である。もっとも、1%以下の普及率だったといわれている平成13年改正前の数値と比較すればその割合は飛躍的に増えているし、また、わずかではあるが、年々利用割合が増えていることも事実であろう（相続税に関していえば、利用割合は着実に増加傾向にあると評価できよう。）。しかしながら、例えば、書面作成の手間の問題等、税理士実務において定着しているとは依然としていい難い状況が現在の実態ではなからうか。^{(38) (39)}

【税理士法第33条の2に規定する書面の添付割合（単位：%）】⁽⁴⁰⁾

年度	平成22年度	23年度	24年度	25年度	26年度
所得税	—	—	1.0	1.1	1.1
相続税	5.6	6.5	7.3	8.9	11.8
法人税	7.0	7.4	7.8	8.1	8.4

2 書面添付制度の意義と期待

(1) 当初申告の適正性の担保

このように、幾度かの改正を経てもなお利用実態の低い書面添付制度であるが、申告納税制度の趣旨に鑑みれば、当初申告のコンプライアンスの向上と共に、自主是正の機会を与えるものとして、改めて同制度に注目すべきではないかと考える。書面添付を行うためには、税理士は相当の注意を払って申告書の作成にあたるものと思われるが、同時に、常日頃、納税者である顧問先に対して、一定水準以上の質の向上を図るべく努力を指導していくことになるであろう^{(41) (42)}。そして、その結果が、申告納税制度の適正な実現へと繋がっていくものと解され、それこそが書面添付制度の立法趣旨であるといえよ

う。

この点、増田英敏教授は、「国民主権の納税制度である申告納税制度は、納税者自らが税法を解釈・適用し、適正な申告を行っているかぎり保護される制度」とされた上で、「納税者の代理人として、また税務の専門家として、この申告納税制度をサポートしていくのが税理士である」と述べられる⁽⁴³⁾。そして、同教授は、「書面添付制度は、申告の適正性を証明する税理士の釈明権の行使である」と位置づけ、同時に、「書面添付はいわば申告の適正性に関する争点整理作業という機能を持っているといえる」と説明される⁽⁴⁴⁾。また、川股修二氏は、「書面添付制度は、納税環境整備として、国と税理士、そして、納税者のそれぞれに適正な納税の権利を行使するために極めて重要な意義を有するのである。」と述べられる⁽⁴⁵⁾。このように、申告納税制度と書面添付制度は密接な関係にあるということができるのであって、書面添付制度を、例えば、税務当局に手の内を明かすことで悪影響を及ぼす制度というように、ただ否定的に捉えることは妥当ではなからう⁽⁴⁶⁾。

(2) 自主是正の機会

他方で、書面添付制度は、必ずしも当初申告の適正性を高めるためだけに資するものではないと解される。例えば、税理士への意見聴取の段階で、税理士が当初申告の過誤に気づくなどして、調査前に修正申告を行う場面も想定し得る。こうした場合、果たして過少申告加算税が賦課されるか否かが問題となるが、この点については、かねてより議論のあったところである。

これまで、修正申告書の提出が、「申告に係る国税について調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないとき」は、過少申告加算税は課されないこととされてきた（通法65⑤）。その理由については、一般的に、「申告納税制度の普及を図るため、自発的な修正申告を奨励することを目的とするもの」と説明されることが多いが⁽⁴⁷⁾、「更正の予知」の時期については議論があり、大別して、調査着手説、端緒把握説、客観的确实性説、不適正事項発見説などの見解に分かれるとされている⁽⁴⁸⁾。

したがって、先の例において過少申告加算税が賦課されるか否かを検討するに当たっては、事前の意見聴取の法的性格、事前聴取と税務調査の関係を考えなければならないが、この点について岸田貞夫教授は、「この行為〔筆者注：事前の意見聴取〕は、納税者自体に対する調査というよりは、申告書の内容を理解、確認するためのものであり、必ずしも非違事項の発見を目的とするものとはいえない」とし、意見聴取段階やその直後に提出された修正申告⁽⁵⁰⁾については過少申告加算税を課すべきでない⁽⁵¹⁾とされる。また、片山直子教授も「書面添付制度における意見聴取に係る課税庁による質疑応答等は、間接強制を伴う税務調査ではなく、理論上、両者は截然と区別されるべきものである。」とされた上で、「意見聴取がなされたのみではまだ調査は開始していないのであるから、この段階で修正申告書が自発的に提出されたとしても、過少申告加算税が課されることはない。」⁽⁵²⁾⁽⁵³⁾と述べられる。他方で、意見聴取の際に税理士と税務当局の間で論争となった結果として、「課税庁の見解に従う内容の修正申告を行ったら、非違事項とする指摘を容認したとしてとして〔ママ〕、過少申告加算税は賦課されるおそれが出てくる。」⁽⁵⁴⁾といった反論もある。しかしながら、税理士法35条1項が、「税理士に対し、当該添付書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならない。」とし、意見聴取をあくまでも添付書面に記載された事項に関する税理士からの意見表明の機会としていることに鑑みれば、税務当局による質疑応答等は質問検査権の行使には当たらないと解されるため、意見聴取の段階若しくはその直後に修正申告書が自発的に提出された場合には、過少申告加算税は課されないものと捉えるべきであろう。

この点に関し、平成21年4月1日付の事務運営指針では、意見聴取の後に修正申告書が提出された場合、原則として加算税は賦課しないとしつつも、かかる修正申告書が意見聴取の際の個別・具体的な非違事項の指摘に基づくものであり、「更正の予知」があったと認められる場合には、加算税を賦課することに留意するとしていた。しかしながら、平成24年12月19日付の「書面添付制度の運用に当たっての基本的な考え方及び事務手続等について（事

務運営指針)」においては、「意見聴取における質疑等は、調査を行うかどうかを判断する前に行うものであり、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的で行う行為に至らないものであることから、意見聴取における質疑等のみに基因して修正申告書が提出されたとしても、当該修正申告書の提出は更正があるべきことを予知してされたものには当たらないことに留意する。」と改正されており、今日の課税実務においては、過少申告加算税は課されないものとされている。^{(55) (56)}

(3) 平成28年の加算税制度改正と書面添付制度

平成28年度税制改正において加算税制度が大きく改正されたことはⅠ章で触れたとおりである。加算税の制度強化といえる改正を経た今、書面添付制度が果たす役割に注目してみたい。

今回の加算税制度改正では、2つの改正が加えられている。すなわち、1つは、税務調査の事前通知後の申告書提出にかかる過少申告加算税および無申告加算税の加重措置であり、もう1つは、期限後申告ないし隠蔽・仮装を繰り返す場合の加算措置の創設である。この点、前者、事前通知後の申告書提出にかかる過少申告加算税等の加重措置については、書面添付制度と大きな関係を有するものと思われる。

繰り返し述べてきたところであるが、添付書面を添付している申告書を提出している場合においては、原則として、調査の事前通知前に税理士に対して当該添付書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならないこととされている（税理士法35）。他方で、平成28年度税制改正において、税務調査の事前通知後に提出された修正申告書については5%の割合の過少申告加算税（期限内申告税額と50万円のいずれか多い金額を超える部分は10%）が賦課されることとなった。従来であれば、調査の事前通知後に提出された修正申告で、更正の予知前になされたものである場合には、過少申告加算税は賦課されなかったところ、今後は調査の事前通知後であれば過少申告加算税が賦課されることになる。

既に確認したとおり、調査の事前通知前の税理士への意見聴取の段階若し

くはその直後に提出された修正申告書は、更正があるべきことを予知してされたものには当たらないと解されるため、過少申告加算税が賦課されることはない。したがって、書面添付制度を利用している場合には、調査の事前通知前に、過少申告加算税を賦課されることなく修正申告を行う時間的余裕が生じることとなろう。書面添付制度を利用していない場合、調査がいつ行われるか、かかる調査の事前通知がいつなされるかについて納税者は予測できないが、書面添付制度を利用している場合には、事前通知前に税理士に意見聴取が行われるのであるから、少なくとも事前通知のタイミングを予測することができる（もっとも、税理士への意見聴取によって疑義が解消されれば調査に移行することはないし、その場合は当初申告が適正であるのであるから、当然ながら加算税発生の余地はない。疑義が解消されず調査へ移行する際に事前通知がなされることになる。）。

意見聴取の段階で税理士が過少申告に気づき、納税者の理解の下で修正申告を行う可能性も考え得るところ、意見聴取後、かつ、調査の事前通知前の段階においては依然として過少申告加算税は賦課されないものと解されるため、自主的更正の促進に資することになろう。

この度の加算税制度改正の趣旨は「当初申告のコンプライアンスの向上」を図るものであるから、当初申告の適正性が第一に求められるべきはもちろんであるが、申告納税制度の趣旨に鑑みれば、当初申告に誤りがあった場合の自主更正の余地もできる限り残しておくことが望ましいと考える⁽⁵⁷⁾。書面添付を行う場合、税理士は相当の注意を払って申告書を作成するであろうし、納税者も税理士の指導の下、法令順守に努力するものと思われる。このように、書面添付制度が申告納税制度の趣旨に合致し、当初申告の適正性を高めることは既に述べたところであるが、同時に、同制度は自主更正の機会を広げるものであるという点にも着目しておきたい。書面添付制度の有する「自主更正の機会確保」という効果は、平成28年度の加算税制度改正によって一層その役割が大きなものとなったのではなかろうか。

もちろん、形式的に書面添付を行うことで、意見聴取直後に修正申告を提

出することで過少申告加算税を逃れようとする行為を助長するものであってはならないことは言を俟たないし、そもそもの書面添付制度の趣旨に反するような利用は行われるべきでない。もっとも、事務運営指針において、「なお、法第33条の2第1項に規定する添付書面の…欄に全く記載がないものは、法第33条の2第1項又は第2項に規定する記載事項が記載されていないものであり、添付書面に該当しないものであることから、そのような添付書面が添付されていたとしても補正依頼、意見聴取等を行う必要はないことに留意する。」とされているとおり、こうした形式的で内容を伴わない添付書面は何らの意味を有さないものと解されることを最後に付言しておきたい。

結びに代えて

昭和31年の税理士法改正により創設された書面添付制度は、意見聴取についてさしたる利点を見いだせなかったため錆びついた制度となっていたといわざるを得ない。更正前の意見聴取を認めるのみでは、たしかに税理士や納税者にとって特別の有効性が認められず、書面添付制度について、「税務当局に情報提供をする税理士下請制度である」といった負のイメージが根付いてしまったことも否めない。かかる意見聴取の「時点」をボトルネックと捉え、平成13年税理士法改正により、現行の事前通知前の意見聴取制度へと改められたのであるが、それでも依然として10%前後の制度普及率であることを踏まえると、意見聴取制度の内容だけが制度運用に悪影響を及ぼしていたわけではないとも解される。

現在の書面添付制度は、従来と比較すれば完全に錆びついている制度とまではいえないが、当初申告のコンプライアンス向上という近時の納税環境整備の方向性に資するべく、より使い勝手のよい制度改正がなされることが望ましく、また、税務当局においても調査移行率等について積極的に開示するなどして、制度の適切な運営を進めていくべきものと考ええる。

なお、平成28年度の加算税制度の改正に伴い、間接的にはあるが、書面添付制度のメリットが一つ増えたことも事実であり、申告納税制度を担保す

る制度として、書面添付制度が改めて注目されることを願ってやまない。

- (1) 鳥飼貴司「加算税見直しを踏まえた賦課要件の検討と対応 新たな加算税①～事前通知後の申告書提出に係る加算税」税理59巻8号15頁など参照。
- (2) 「平成28年税制改正大綱」17頁。
- (3) 関税・外国為替等審議会関税分科会平成27年12月3日付「配布資料2-1 加算税制度の見直し等」2頁。
- (4) 青木丈「平成28年度税制改正の概要と実務ポイント 納税環境整備」税理59巻3号66頁。
- (5) その他この点を指摘するものとして、例えば、鴻秀明「加算税制度の見直し（平成28年度税制改正）の概要と留意点」税務弘報64巻5号163頁なども参照。
- (6) 同改正については、酒井克彦＝白倉真純「加算税見直しを踏まえた賦課要件の検討と対応 新たな加算税②～期限後申告ないし隠蔽・仮装を繰り返す場合の加算措置」税理59巻8号21頁も参照。
- (7) 平成28年1月28日付第29回税制調査会説明資料55頁参照。
- (8) 佐藤慎一「平成28年度税制改正案について」租税研究797号73頁。
- (9) 酒井克彦『クローズアップ租税行政法〔第2版〕』36頁（財経詳報社2016）。
- (10) 松沢智『租税法の基本原則—租税法は誰のためにあるか』24頁（中央経済社1986）。
- (11) 金子宏『租税法〔第21版〕』782頁（弘文堂2016）。
- (12) 酒井・前掲注9、12頁。
- (13) このように、加算税について「行政上の措置」とする判決は多いが、他方で、「行政上の制裁」ないし「行政上の制裁措置」と捉える判決も散見される。「行政上の措置」とするものとして、本文最高裁平成18年判決のほか、福岡地裁平成3年2月28日判決（税資182号522頁）などがある一方、「行政上の制裁」とするものとして、東京高裁昭和48年8月31日判決（行裁例集24巻8＝9号846頁）、那覇地裁平成8年4月2日判決（税資216号1頁）などがある。これらの上で、酒井克彦教授は、「加算税制度は、ある種のペナルティとして考えられてきたことの証左ではないかと思われる。」と述べられる（酒井克彦「更正の予知なき加算税免除制度の改正」中央ロー・ジャーナル13巻2号84頁）。
- (14) 上西左大信「税制改正大綱を評価する—納税環境整備」税研187号66頁。
- (15) 上西・前掲注14、67頁。
- (16) 酒井・前掲注13、97頁。
- (17) 国税庁レポート2013、同2014、同2015参照。
- (18) 川北力「税務調査実績に見る国税通則法改正のインパクト」税経通信69巻1号3頁。
- (19) 国税庁レポート2015、29頁。

- (20) 金子・前掲注11、165頁、酒井・前掲注9、278頁など参照。
- (21) 清永敬次『税法〔新装版〕』226頁（ミネルヴァ書房2013）。
- (22) 金子・前掲注11、165頁。
- (23) 金子・前掲注11、165頁。
- (24) 山下雄次「税務申告における書面添付制度と最新動向」月刊公益法人40巻10号5頁参照。
- (25) 宮川雅夫『新書面添付制度の理論と実務』5頁（税務経理協会2002）。
- (26) 日本税理士連合会編集『税理士法逐条解説〔6訂版〕』150頁参照（日本税理士協同組合連合会2010）。
- (27) なお、当該制度は、税理士業務の一つである税務相談の範疇に属するものとされており、審査対象はあくまでも申告書であること、公認会計士の監査業務とは本質的に異なるものと解されている（日本税理士連合会・前掲注26、150頁、宮川・前掲注25、10頁など参照）。
- (28) 平成13年4月5日参議院財政金融委員会会議録、大武健一郎政府参考人発言より。
- (29) この点、「税理士が作成した申告書のうちから、税理士が書面を添付して自らの業務を開示するに相応しい深度のある業務を行ったと判断したからこそ、書面を添付することを選択」するということに鑑みれば（近藤新太郎「新書面添付制度の創設（2）」税理47巻13号110頁）、水準の高い納税者に絞って書面添付を行うことはある種当然の結果であり、添付書面を付すことができない水準の納税者に対しては適宜指導を続けていくべきと解される。
- (30) 小出絹恵氏は、「任意制度でありながら、虚偽記載や法令違反等に対しては懲戒処分の対象になるという法制」も制度が普及しない一因とされる（同「中小企業は『書面添付制度』とどう付き合えばよいか」企業実務50巻8号24頁）。しかしながら、税理士が積極的に虚偽記載に関与しなければ通常懲戒処分等の問題になることはないのであるから、制度理論上のデメリットのの一つとしてあげることにはやや抵抗を覚える。
- (31) 三木義一「書面添付制度と課税手続」税経通信57巻3号219頁参照。なお、三木教授は「申告に際して税理士として知り得た判断材料と課税庁の調査によって判明した内容について齟齬が生じるのは当然であり、そのことから直ちに税理士の責任や懲戒問題が生じるわけではないと解されるべきであろう。」とされる（同219頁）。
- (32) 添付書面は申告書に添付されるため、企業にとって好ましくない事情も、金融機関などに開示されるおそれもある。しかし、情報開示が叫ばれる昨今では企業側にとってのデメリットといいきることも妥当ではなからう（蛭田昭史「『書面添付制度』の活用実態と効果さぐる」企業実務48巻11号27頁）。
- (33) 山下・前掲注24、5頁。
- (34) 同年改正においては、税理士法人制度の創設や、税理士補佐人制度の創設、税理

士試験制度の改正など、他にも大きな改正が加えられている。同年の改正について、金子宏教授は「税理士の活動分野が急速に拡大し、また、多様化している。それから、税理士の機能や役割に対する社会的ニーズと期待が増大している」ことに対応するための改正であったと述べられる（「新しい税理士像への期待」税理44巻8号23頁（金子発言部分））。

- (35) 宮口定男「書面添付制度の現状と法改正の経緯」税経通信57巻10号42頁。
- (36) 大江晋也「改正された意見徴収制度の内容」税経通信57巻10号55頁。
- (37) 右山昌一郎『納税義務者の信頼にこたえる税理士の新書面添付制度』9頁（大蔵財務協会2002）を基に筆者加筆修正。
- (38) 田口渉「国税通則法改正を受けた書面添付制度の活用ポイント」税理56巻5号190頁参照。
- (39) なお、小出絹恵氏は、書面添付制度が普及しない最大の理由は、「書面添付制度自体が『しなければならない』という義務規定ではなく『することができる』という任意規定になっているということが大きい」と指摘される（同・前掲注30、24頁）。しかしながら、あくまでも書面添付制度は税理士が積極的に申告書の適正性を担保することに対して、調査の事前通知前に意見を述べる機会を設ける制度であることからすれば、同制度は税理士の権利として、任意規定としておくことが望ましいと思われる。義務規定にすることで形式的な書面添付が横行する恐れも多く、本来の制度趣旨から逸脱することにもなりかねないのではなかろうか。
- (40) 財務省「平成26 事務年度 国税庁実績評価書」159頁より引用。
- (41) 西村公克「書面添付制度の利用と税務調査」税理47巻13号111頁。
- (42) 大江晋也氏は「税理士としても現実問題として、一定の水準に達している申告に対してしか、安心して作成し、添付することができない。したがって、書面添付制度を、関与先に対する指導手段として、積極的に利用することも可能であろう。」とされる（同「書面添付制度で変わる意見聴取制度と税務調査」税理45巻9号23頁）。
- (43) TKC タックスフォーラム2010「新たな局面を迎えた書面添付制度と今後の展望」20頁（増田発言部分）。
- (44) TKC・前掲注43、20頁。
- (45) TKC・前掲注43、21頁。
- (46) 川股修二『税理士制度と納税環境整備—税理士法33条の2の機能』280頁（北海道大学出版2014）。
- (47) 書面添付制度について否定的に捉えるものとして、例えば、松嶋洋「書面添付制度に騙されてはいけない」経済界48巻6号94頁参照。
- (48) 金子・前掲注11、784頁。
- (49) 酒井・前掲注9、105頁以下参照。なお、酒井教授は、「基本的には、更正の予知の解釈に当たっては、端緒把握説が妥当するとしつつも、調査着手説の考え方に重心

を置く立場に妥当性を見出し得る」とされる（同106頁）。

- (50) 岸田貞夫「書面添付制度の拡充で改めて問われる質問検査権の内容」税理45巻9号5頁。
- (51) 片山直子「書面添付制度における税理士等への意見聴取に係る税務行政指導—税務調査の事前通知前の段階を中心に—」税経通信71巻2号200頁。
- (52) 片山・前掲注51、202頁。
- (53) 宮川雅夫「加算税の賦課とその対応」税理45巻9号129頁等も同旨。
- (54) 林仲宣「税務相談を受けた事項を添付書面に記す場合の効果と責任」税理45巻9号29頁。
- (55) 事前の意見聴取と質問検査権の関係について、川股・前掲注46、290頁以下参照。
- (56) なお、三木義一教授は、「意見聴取制度を機能させ、書面添付制度の充実につなげるためには、運用上意見聴取後の速やかな修正申告には加算税を課さないとともに」、国税通則法の規定を改正し、明文規定を入れるべきと指摘されていたところである（三木・前掲注31、221頁）。
- (57) この点、過少申告加算税が加重されることによって自主是正を躊躇うことにもなりかねないことに鑑みれば、この度の過少申告加算税の加重措置が必ずしも妥当なものであったとはいえないのではいかとの疑問が残るところではある。